

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090165

### TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 14 de junio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7261/2022

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Requisitos de deducibilidad.** *Imputación de gastos en período impositivo distinto de aquel en que tiene lugar su devengo.* La Sala de instancia considera que la Administración entiende que un gasto devengado en un ejercicio anterior es deducible fiscalmente en otro posterior siempre que no haya prescrito el ejercicio en el que tiene lugar el devengo del gasto, computando la prescripción desde la fecha en que concluye el plazo de declaración del ejercicio en que tenga lugar la contabilización del gasto. Considera que el aumento del importe de bases impositivas negativas, en sí mismo considerado, no implica necesariamente una minoración en la tributación, incluso aceptando que tarde o temprano el incremento terminará por hacerse efectivo, mediante la aplicación a su destino natural que consiste en disminuir los resultados positivos venideros. Conforme a ello propone una interpretación restrictiva y correctora de lo que debe entenderse por minoración de tributación, que excluya del ámbito de este enunciado aquellos supuestos en que el gasto imputado tardíamente tenga el efecto, que por definición le corresponde, de disminuir la base imponible negativa o de acrecentar, de un modo u otro, la base imponible negativa. El aumento del gasto deducible puede tener el correlato del nacimiento de una base imponible negativa o del simple aumento de su importe, pero este efecto no debe valorarse como una minoración de la tributación, salvo que se quiera conferir a este enunciado un alcance tal que prive al artículo 11.3 de la LIS en su conjunto de posibilidad de aplicación real. Por tanto, la sentencia recurrida entiende que se minorra indebidamente la tributación cuando el sujeto pasivo reserva la deducción del gasto devengado para la ocasión más favorable en supuestos en que, por ejemplo, se produce una alteración del tipo impositivo o del régimen legal que regula los gastos deducibles, eligiendo la situación normativamente más favorable. La cuestión que plantea interés casacional consiste en determinar si en el impuesto sobre sociedades procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no dé lugar a una menor tributación a la que le hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, cuando el ejercicio en el que tuvo lugar el devengo se encuentra prescrito, computando la prescripción desde la fecha en que concluye el plazo de declaración del ejercicio en que tenga lugar la contabilización del gasto. [Vid., STSJ de Andalucía (Sede en Sevilla) de 10 de junio de 2022, recurso n.º 396/2020 (NFJ088878) contra la que se plantea el recurso de casación].

#### PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 19.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 11.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66 y 67.

#### PONENTE:

*Don Isaac Merino Jara.*

Magistrados:

Don PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA

Don JOSE MANUEL BANDRES SANCHEZ-CRUZAT

Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don ISAAC MERINO JARA

#### TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 14/06/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7261/2022

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 103

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7261/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D. Fernando Román García

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 14 de junio de 2023.

## HECHOS

**Primero.** *Preparación del recurso de casación.*

1. El abogado del Estado, en la representación que ostenta, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 10 de junio de 2022 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-

Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, que estimó en parte el recurso nº 396/2020, en relación con el impuesto sobre sociedades ["IS"].

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas: el artículo 11.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 18 de noviembre) ["LIS"], en relación con los artículos 66 y 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y 126.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre) ["RGAT"].

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

4. Subraya que las normas infringidas forman parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia al apreciar la concurrencia del supuesto contemplado en la letra c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"]; así como la presunción prevista en la letra a) del artículo 88.3 LJCA.

**Segundo.** *Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.*

La sala de instancia tuvo por preparado el recurso en auto de 16 de septiembre de 2022, emplazando a las partes, habiendo comparecido la Administración General del Estado -recurrente- y Masarvix, S.L. -recurrida y que no se opone la admisión del recurso- ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, Magistrado de la Sección.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

**Primero.** *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación ( artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y la Administración recurrente se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija una doctrina: (i) que afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA]; siendo así que, además, (ii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decir respecto de la que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) LJCA

**Segundo.** *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos de la resolución impugnada, nos lleva a destacar a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1º) Tras la práctica de un requerimiento de información y la notificación de la propuesta de liquidación y del trámite de alegaciones, el 13 de noviembre de 2018 la Oficina de Gestión de la Delegación Especial de Andalucía

de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"] notificó a Masarvix, S.L., el acuerdo de liquidación dictado en el seno del procedimiento de comprobación limitada seguido en relación con el IS, ejercicio 2016, por importe de 2.671,14 euros, de los que 2.546,85 euros corresponden a cuota y el resto a intereses de demora.

2º) El 26 de noviembre de 2018 la contribuyente interpuso recurso de reposición contra dicha liquidación, siendo desestimado por resolución de la misma oficina de gestión, que fue notificada el 11 de diciembre de 2018. La AEAT, de acuerdo con lo resuelto en la consulta vinculante de 28 de octubre de 2011, número V2591-11 de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, entiende como causa impeditiva de la deducibilidad de gastos de un ejercicio en otro posterior la prescripción de aquél.

3º) Frente a dicha resolución, la contribuyente presentó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de Andalucía, siendo desestimada por resolución de 1 de junio de 2020. El TEAR ratifica el criterio adoptado por la AEAT, al considerar que un gasto devengado en un ejercicio anterior al que se contabiliza es deducible en éste, siempre que no suponga menor tributación y teniendo en cuenta si ha prescrito o no el ejercicio del devengo del gasto, considerando la fecha en que concluye el plazo de declaración del ejercicio en que tenga lugar la contabilización del gasto.

4º) Contra dicha resolución, la reclamante interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, siendo tramitado con el número 396/2020 y que fue estimado en parte por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

En lo que aquí interesa, la sala a quo considera que si la Administración tributaria conserva el derecho a comprobar la existencia e importe del gasto deducido en un ejercicio posterior al de su cobro, de forma tal que a la contribuyente no le resulta posible oponer sin más una operación económica sin la debida justificación, preservados los intereses financieros de la Hacienda Pública, decae la necesidad de limitar el derecho reconocido en el artículo 11 LIS por el simple hecho de invocar la prescripción del derecho a liquidar; a lo que añade que la prescripción no se confunde ni, conceptualmente, ni en sus efectos, con la minoración de la tributación, pues pueden concurrir separadamente una de la otra.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en Fundamento de Derecho Primero, con el siguiente tenor literal:

"[...] según entiende la Administración, un gasto devengado en un ejercicio anterior es deducible fiscalmente en otro posterior siempre que no haya prescrito el ejercicio en el que tiene lugar el devengo del gasto, computando la prescripción desde la fecha en que concluye el plazo de declaración del ejercicio en que tenga lugar la contabilización del gasto, criterio que, por otra parte, se recuerda que fue compartido por esta misma Sección de la Sala, en sentencia de 10 de julio de 2018 (recurso 570/16).

Sin negar en absoluto esta sentencia, se admitirá que el Tribunal se aparte de sus propios pronunciamientos, si lo razona motivadamente, en el caso de que concluya en la posibilidad de una interpretación y aplicación de las normas tributarias distinta, en el sentido de más respetuosa con los principios y reglas del ordenamiento fiscal.

La primera reconsideración de la interpretación del artículo 11.3 [LIS] debe efectuarse a la luz del principio de legalidad, o en los términos del artículo 8 [LGT] de reserva de ley. Desde esta perspectiva, es obligado tener presente que el artículo 11.3 [LIS], al regular las condiciones de imputación de gastos en ejercicios distinto a aquel en que tiene lugar su devengo establece únicamente como límite que no dé lugar a una menor tributación, sin consideración alguna a la prescripción.

Cabe pensar que la entrada en juego de la prescripción se configura como un límite implícito en el ejercicio de los derechos que corresponden a los obligados tributarios, impidiendo el abuso que supondría ejercitarlo en condiciones en que resulta imposible la comprobación por la Administración de la situación tributaria de la sociedad, en particular en lo que atañe a la realidad del gasto deducido con posterioridad a su devengo.

Presumiblemente son razones de este tipo las que alientan la desconfianza contra este manejo del derecho a deducir que late en la resolución vinculante de la Dirección General de Tributos, V2591-11, de 28 de Octubre de 2011, citada expresamente por el TEAR; sin embargo, debe recordarse la propia evolución de la legislación tributaria, que ha terminado por conceder la relevancia que merece la distinción entre el derecho a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, que prescribe en los términos establecidos en los artículos 66 a) y 67.1 [LGT] y el derecho de la Administración a comprobar e investigar, al que no afecta la prescripción del primero, conforme disponen sus artículos 66 bis y 115, de acuerdo con la redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre".

### **Tercero.** *Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.*

Conforme a lo indicado anteriormente y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que el presente recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si en el impuesto sobre sociedades procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no dé lugar a una menor tributación a la que le hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, cuando el ejercicio en el que tuvo lugar el devengo se encuentra prescrito, computando la prescripción desde la fecha en que concluye el plazo de declaración del ejercicio en que tenga lugar la contabilización del gasto.

**Cuarto.** *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [ artículo 88.3.a) LJCA] en los aspectos analizados en la sentencia de instancia.

2. Conviene tener presente que en el auto de 1 de febrero de 2023 (RCA/4382/2022, ES:TS:2023:4607A), de esta misma Sección Primera, hemos apreciado que cuenta con interés casacional determinar una cuestión semejante a la que se suscita en el recurso que ahora nos incumbe, consistente en determinar, en interpretación del artículo 19.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"] (actual artículo 11.3 LIS), si aquellos gastos que erróneamente se hayan imputado contablemente a un periodo impositivo posterior al del devengo, deben imputarse fiscalmente, en todo caso y aun en contra de la voluntad del contribuyente, al periodo posterior en el que se realizó la imputación contable cuando no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del criterio de imputación del devengo.

3. Así mismo, se ha de tener en cuenta que la Sala Tercera (Sección Segunda) de este Tribunal Supremo ha dictado la sentencia de 27 de julio de 2021 (casación 1118/2020; ES:TS:2021:3131), en la que se declara que la solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente a un ejercicio no afectado por la prescripción, que es posible, no permite que el contenido de esa rectificación consista en reconocer ex novo bases imponibles negativas supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas por el obligado tributario en las autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos, ya que no puede extenderse el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar los ejercicios no afectados por la prescripción, por falta de norma expresa o de principio general que pueda decantarse de tal precepto.

4. Por ello, debemos precisar que, si bien nos hallamos ante una cuestión que no es totalmente nueva, se hace aconsejable un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que la esclarezca para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar o, incluso, cambiarla su jurisprudencia [ vid. auto de 16 de mayo de 2017 (RCA/685/2017; ES:TS:2017:4230A)], tarea propia del recurso de casación, que no solo debe operar para formar la jurisprudencia ex novo, sino también para matizarla, precisarla o, incluso, corregirla o cambiarla [ vid. auto de 15 de marzo de 2017 (RCA/93/2017, FJ 2º, punto 8; ES:TS:2017:2189A)].

**Quinto.** *Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico tercero.

2. La norma que, en principio, será objeto de interpretación es: el artículo 11.3 LIS, en relación con los artículos 66 y 120.3 LGT y 126.2 RGAT.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

**Sexto.** *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

**Séptimo.** *Comunicación inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

Procede comunicar inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a

la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

**La Sección de Admisión acuerda:**

**1º)** Admitir el recurso de casación RCA/7261/2022, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 10 de junio de 2022 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, que estimó en parte el recurso nº 396/2020.

**2º)** La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si en el impuesto sobre sociedades procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no dé lugar a una menor tributación a la que le hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, cuando el ejercicio en el que tuvo lugar el devengo se encuentra prescrito, computando la prescripción desde la fecha en que concluye el plazo de declaración del ejercicio en que tenga lugar la contabilización del gasto.

**3º)** Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación: el artículo 11.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, en relación con los artículos 66 y 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, y 126.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

**4º)** Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

**5º)** Comunicar inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

**6º)** Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme ( artículo 90.5 LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.